

Circular No. 17 de 2014
Línea Contable S.A.S.

Los nuevos senderos tributarios Ley 1607 de 2012

Empleados Declarantes de impuesto de renta por primera vez

Entrega 3 de 4

“La posibilidad de realizar un sueño es lo que hace que la vida sea interesante”

Paulo Coelho

La comparación patrimonial

Una de las cosas delicadas en la elaboración de la declaración de renta de una persona natural es la comparación patrimonial. Esta comparación se ha establecido en los Arts. 236, 237 y 238 del Estatuto Tributario, y se resume a realizar la siguiente depuración:

Conciliación patrimonial	Valores
Patrimonio líquido año anterior (2012)	720'000.000
+ Renta líquida gravable	180'000.000
+ Rentas exentas	80'000.000
+ I.N.C.R.N.G.O	10'000.000
+ Ganancia ocasional neta	70'000.000
+ Reajustes fiscales	0
+ Otros Beneficios en deducciones	0
- Anticipo efectivamente pagado	8'000.000
- Retención en la fuente	12'000.000
- Impuesto de renta pagado	24'000.000
Total patrimonio líquido año actual (2013)	1.016'000.000

Según el resultado del cuadro anterior, si el patrimonio a declarar es de \$1.016'000.000 o menos no hay problema, pero si el patrimonio es superior a ese valor habrá que justificar su diferencia o reconocer esa diferencia como renta líquida y pagar el impuesto respectivo, sin que esto sea óbice para ser investigado por enriquecimiento ilícito.

La precisión importante es qué ocurre cuando quien declara lo hace por primera vez, y a través de los años ha acumulado un patrimonio inferior al que estaba fijado para ser declarante en el año anterior. Por ejemplo si quien declara por primera vez en el 2013 tiene un patrimonio de \$115'000.000, que es inferior a los \$117'221.000 que lo hacía declarante en el 2012.

Si se regresa a la literalidad del Art. 238 del Estatuto tributario que establece *“Si se presenta declaración de renta y patrimonio por primera vez y el patrimonio líquido resulta superior a la renta gravable ajustada como se indica en el artículo anterior, el mayor valor patrimonial se agrega a la renta gravable determinada por el sistema ordinario”* se puede generar una confusión que puede explicarse de la siguiente manera:

Suponga que quien declara por primera vez ha generado una renta líquida de \$50'000.000 y va a presentar un patrimonio líquido en el 2013 de \$160'000.000. En este caso la literalidad del Art. 238 llevaría a que hecha la comparación patrimonial se obtenga un patrimonio no justificado de \$110'000.000 ($\$160'000.000 - \$50'000.000$), que tiene como consecuencia el reconocimiento de una renta líquida por ese valor.

Lo primero es pensar en que no sería equitativo que por el hecho de no ser declarante en el año anterior no se reconociera el patrimonio acumulado a través de los años, y por él se tuviese que pagar impuestos.

Resulta que no, porque al final el Art. 236 del Estatuto Tributario, haciendo alusión a la diferencia patrimonial expresa que “...*dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas*”. (Subrayado fuera de texto). Lo importante es saber cuáles pueden ser esas causas justificativas.

La interpretación por fuera de la literalidad

La Corte Constitucional mediante Sentencia C-374/04 con fecha 27 de abril de 2004 con Magistrado ponente Dr. Alfredo Beltrán Sierra, ha expresado frente a lo establecido en el art. 238 del Estatuto Tributario:

“...4.2 El otro asunto que echa de menos el actor consiste en que el artículo 238 no contempló la posibilidad para el nuevo declarante de justificar la diferencia patrimonial, como sí pueden hacerlo los antiguos declarantes, según expresamente lo consagra el artículo 236 del Estatuto Tributario, salvo cuando el incremento patrimonial ocurra con la inclusión de los bienes del cónyuge o del hijo de familia (inciso 2 del artículo 238). Así se violan los principios de equidad y justicia tributaria y el debido proceso.

Para la Sala no le asiste tampoco razón al actor pues, de la detenida lectura del artículo acusado, se observa que como lo explican los intervinientes, la disposición no está negando al nuevo declarante que acuda a las distintas posibilidades de justificación de aumento patrimonial contenidas en el Estatuto Tributario, sino que, por el contrario, añadió dos explicaciones más, cuando se trate de la presentación de la declaración de renta y patrimonio por primera vez. Consideró el legislador que era una circunstancia tan especial la del nuevo declarante, que ameritaba regular dos explicaciones adicionales que podían ocurrir con los bienes del cónyuge o del hijo de familia.

Es decir, se trata de dos justificaciones nuevas y no, como lo entiende el actor, las únicas. Prueba de ello, basta ir a las distintas justificaciones que contiene el Estatuto Tributario y en ninguna de ellas, se impide al declarante proponerlas en razón de que sea nuevo o antiguo, simplemente las establece en forma general...”

La Corte Constitucional a renglón seguido acude a lo que ha dicho la DIAN (en ese tiempo DIN) en la Circular General Nro. 1 del 28 de julio de 1982, en cuanto a los bienes presentados en la primera declaración:

“Bienes denunciados en la primera declaración. Será suficiente para la administración respecto del contribuyente que declara por primera vez la afirmación que éste haga en su declaración sobre la existencia en el año inmediatamente anterior de los ingresos y bienes inferiores a los límites legales, sin que tenga que probar o justificar la preexistencia de los mismos. Porque resultaría más gravosa, entonces, la situación del contribuyente que por primera vez presenta la declaración de renta y patrimonio, pues tendría que probar hechos sobre los cuales muy seguramente no habrá dejado registro por no estar obligado a ello en el año anterior.

En consecuencia, el contribuyente que presente declaración de renta y patrimonio por primera vez, por no estar obligado a ello en el año inmediatamente anterior, no requiere probar la preexistencia de los bienes inferiores a los límites fijados como mínimo para declarar. Será suficiente la inclusión de los mismos en su primera declaración, sin que sobre tales bienes haya lugar a determinar la renta por sistema de comparación de patrimonios.”

En este orden de ideas será causa justificada afirmar la existencia del patrimonio en el año anterior, siempre y cuando tales valores no superen el valor mínimo. Para el año gravable de 2012 el valor mínimo era \$117'221.000, entonces el declarante por primera vez en el 2013 que presente una diferencia patrimonial inferior o igual a \$117'221.000 no tendría ningún problema, si se avala en el Concepto de la DIAN.

Javier E. García Restrepo

Agosto 13 de 2014

“Nota: Este documento es una simple recopilación de información que no exime al usuario de consultar la norma. Antes de tomar decisiones consulte el Estatuto Tributario”.

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de esta circular para fines comerciales. Si su deseo es reproducirla con otros fines, debe citar la fuente”